



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13805.003551/98-80
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.387 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALFA HOLDINGS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1993

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA QUE CONTRARIA DECISÃO DO STJ PROFERIDA EM PROCESSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA PROFERIDA NO RITO PREVISTO NO ART. 543-C DO CPC/73. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma acórdão proferido que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.387 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13805.003551/98-80

Relatório

A Procuradoria da Fazenda Nacional recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1401-005.768, que por unanimidade deu provimento ao recurso voluntário, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 1993

LIMITES DA COISA JULGADA. INEXISTÊNCIA DE RELEVANTE MODIFICAÇÃO JURÍDICA. FATOS GERADORES RESGUARDADOS PELO MANTO DA COISA JULGADA.

Apenas no caso de alteração relevante no estado de fato ou de direito - envolvidos em causa de pedir e pedido da demanda com trânsito em julgado - seria autorizada a nova decisão **judicial** sobre a demanda já transitada em julgado (não bastando ato administrativo de lançamento tributário). No entanto, no caso dos autos, não houve relevante modificação na legislação que regra a CSLL analisada em demanda judicial após a decisão com trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Tampouco poderia retroagir a decisão do STF (em 2007) para desconstituição de direito quanto a fatos (1993) resguardados pelo manto da coisa julgada. Assim, persistem os efeitos da coisa julgada no período analisado no processo.

Trata o processo de auto de infração de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativa ao ano-calendário 1993, lavrado em 27/02/1998 como resultado de procedimento de revisão da Declaração de IRPJ. Os demonstrativos fiscais (fls. 05-08) tomam por base a apuração da CSLL feita pelo próprio contribuinte na Declaração de IRPJ, mas, em razão de contribuinte ter informado que o valor devido seria “zero” no campo correspondente à “CSLL a Pagar” (Anexo 3, Quadro 5, Linha 23), o Fisco procedeu ao lançamento de ofício, ressalte-se, inclusive em montante inferior à calculada pelo declarante. Confira-se:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

DISTRIB.: 7.759

NOME EMPRESARIAL: REAL SA PARTICIPACOES E ADMINISTRACAO

C.G.C.: 17.167.396/0001-69 DECLARAÇÃO: 00533-01

Nº DE CONTROLE 26-01796

APURAÇÃO DO LUCRO EM 1993: MENSAL

Folha de continuação do AUTO DE INFRAÇÃO

ANO-CALENDÁRIO 93

- Contexto

- O presente Auto de Infração originou-se da revisão sumária de sua declaração de rendimentos correspondente ao ano-calendário de 1993 (DIRPJ/94), efetuada com base no art. 623 e parágrafos 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80 (RIR/80);
- Foi constatada a existência de irregularidades na declaração, conforme abaixo descrito e capitulado, que implicaram a apuração da diferença suplementar de Contribuição Social apontada no quadro 3 do Auto de Infração;
- As alterações efetuadas e suas consequências em cada período-base estão detalhadas no Demonstrativo de Valores Apurados e no Demonstrativo de Consolidação de Valores;
- No Demonstrativo de Valores Apurados, a Contribuição Social foi convertida para UFIR, conforme art. 38, parágrafo 2º, da Lei 8.541/92;
- O valor da Contribuição Social suplementar foi convertido para Reais conforme artigo 29 da Medida Provisória 1.621-32/98, com base na UFIR de 01/01/97 (R\$ 0,9108);
- No que se refere às penalidades aplicadas, o enquadramento legal correspondente consta no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora;
- Todos os Demonstrativos citados fazem parte integrante deste Auto de Infração.

Cód.
Cap.

HISTÓRICO E ENQUADRAMENTO LEGAL

4.00 CONVERSÃO INCORRETA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO EM UFIR .
ART. 38, PARAGRAFO 2 DA LEI 8.541/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DEMONSTRATIVO DE VALORES APURADOS
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

NOME EMPRESARIAL: REAL SA PARTICIPACOES E ADMINISTRACAO

C.G.C.: 17.167.396/0001-69 DECLARAÇÃO: 00533-01

APURAÇÃO DO LUCRO EM 1993: MENSAL

ANO-CALENDÁRIO 93

Anexo	Quadro	Linha	Mês	Cód. Cap. (*)	Valor Declarado	Valor Alterado	Base de Cálculo/IRPJ/CSL	Compensação	Diferença Apurada
0000	05	18	01	4.00	240.020,00 CR\$	185.473,00 CR\$			-54.547,00 CR\$
	05	19	01		21.258,73 UFIR	19.326,08 UFIR			-1.932,65 UFIR
	05	23	01		0,00 UFIR	19.326,08 UFIR	3.751,09 UFIR		19.326,08 UFIR

DISTRIB. 4.1.02

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DEMONSTRATIVO DE CONSOLIDAÇÃO DE VALORES

NOME EMPRESARIAL: **REAL SA PARTICIPACOES E ADMINISTRACAO**
C.G.C.: **17.167.396/0001-69** DECLARAÇÃO: **00533-01**
APURAÇÃO DO LUCRO EM 1993: **MENSAL** **ANO-CALENDÁRIO 93**

MESES	REDUÇÃO DA CSL A COMPENSAR ANEXO 3/QUADRO 05/LINHA 23 UFIR	CSL LANÇADA ANEXO 3/QUADRO 05/LINHA 23 UFIR
JANEIRO		19.326,08
FEVEREIRO		
MARÇO		
ABRIL		
MAIO		
JUNHO		
JULHO		
AGOSTO		
SETEMBRO		
OUTUBRO		
NOVEMBRO		
DEZEMBRO		
TOTAL		19.326,08

Em impugnação o contribuinte sustentou não estar sujeito ao pagamento da CSLL em razão de decisão judicial definitiva em seu favor - o Tribunal Regional Federal da 1ª Região teria dado provimento a apelação, considerando inconstitucional a exigência da CSLL, decisão transitada em julgado em 25/02/1992.

A turma julgadora de 1ª instância analisou a controvérsia sob a ótica dos “efeitos da decisão judicial em ação ordinária transitada em julgado, proferida favoravelmente ao contribuinte, mas em desacordo com posterior acórdão do Supremo Tribunal Federal, que considerou constitucionais os preceitos da Lei nº 7.689/1988, com exceção de seu artigo 8º.”

A decisão de piso, de 20/08/2003 (fls. 12-15), negou provimento à impugnação aos seguintes fundamentos: **i)** “As inovações introduzidas por leis ulteriores aquela instituidora da CSLL, bem como a decisão do Pretório Excelso, que considerou constitucional a Lei nº 7.689/1988, com exceção do seu artigo 8º, produziram modificações no estado de direito preexistente. Desse modo, não há que se falar em ofensa à coisa julgada, por estar a situação em exame sob o abrigo da previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil.”; e **ii)** “a prevalência de decisões judiciais hierarquicamente inferiores sobre o entendimento posteriormente firmado pelo Supremo Tribunal Federal constituiria verdadeira subversão hierárquica, especialmente por importar transgressão e ruptura do princípio da isonomia insculpido na Carta Magna, além de abalar a própria confiança depositada no Poder Judiciário. Assim, está suficientemente demonstrado que a decisão judicial favorável a interessada não alcança a exaustão de que tratam os presentes autos”.

Seguiu-se o recurso voluntário, ao qual se deu provimento nos termos da ementa transcrita supra. Destaca-se o essencial do voto condutor [destaques originais]:

A questão posta, portanto, seria quanto à possibilidade de descon sideração da coisa julgada favorável à contribuinte com base em entendimento do STF (sem repercussão geral), o que acabou por ocorrer apenas no ano de 2007.

O caso não é novo neste Conselho havendo diversos precedentes, especialmente na CSRF onde a questão recorrentemente vinha sendo decidida por voto de qualidade, a exemplo dos Acórdãos 9101-004.661 e 9101-002.287.

Com a devida vênia ao posicionamento vencedor nos referidos casos, filio-me à tese defendida pelos respectivos votos vencidos. Isto porque, não vejo como juridicamente se defender a desconsideração de uma coisa julgada firmada à favor do contribuinte a não ser por ação rescisória ou por posterior mudança de posicionamento dos Tribunais Superiores em efeito de julgamento repetitivo ou repercussão geral, algo que ocorreu apenas no ano de 2007.

Nesse sentido, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 menciona:

4. A cessão da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali pra frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali pra frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Desta forma, entendo que não há como subsistir o presente lançamento que exige crédito tributário relativo ao ano calendário de 1993, quando o contribuinte possuía a seu favor decisão judicial transitada em julgado válida e eficaz.

Assim é que, peço vênia para reproduzir voto da ex-Conselheira e Vice presidente do CARF Cristiane Silva Costa no Acórdão 9101-004.661, com o qual concordo por inteiro e adoto como razões de decidir:

[...]

Em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela impossibilidade de desconsideração da coisa julgada, tendo sido vencida. Reafirmo tal entendimento [...]

[...]

*Apenas no caso de alteração relevante no estado de fato ou de direito – envolvidos em causa de pedir e pedido da demanda com trânsito em julgado – seria autorizada a nova decisão **judicial** sobre a demanda já transitada em julgado (não bastando ato administrativo de lançamento tributário). No entanto, no caso dos autos, não houve relevante modificação na legislação que rege a CSLL analisada em demanda judicial após a decisão com trânsito em julgado favorável ao contribuinte. Tampouco poderia retroagir a decisão do STF (em 2007) para desconstituição de direito quanto a fatos [...] resguardados pelo manto da coisa julgada. Assim, persistem os efeitos da coisa julgada no período analisado no processo.*

Pertinente ainda lembrar que o STJ decidiu de forma a validar o entendimento do contribuinte, reafirmando a autoridade da coisa julgada:

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" [...].

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (...).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" [...].

8. *Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.*

Considerando que o STJ julgou o recurso especial sob o regime do antigo artigo 543-C, do CPC/1973, a reprodução do entendimento é obrigatória em processos administrativos pelos conselheiros do CARF, nos exatos termos do artigo 62, §2º, do RICARF (Portaria MF 343/2015):

[...]

Nesse sentido, também, primoroso voto do ex-Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, nos autos do Processo 10380.010038/2008-82 (acórdão 1102-000.926):

[...]

É fato que a jurisprudência anterior desta Corte Administrativa assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Consoante diversos desses precedentes, a Lei nº 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial.

Contudo, no citado REsp 1.118.893/MG, o STJ manifestou entendimento diametralmente oposto, ao expressamente referir que a Lei nº 7.689/88 ainda não foi revogada nem modificada em sua essência, logo, declarada a sua inconstitucionalidade, deve ser integralmente afastada a cobrança da CSLL com base no referido diploma legal. [...]

[...]

E mesmo que se entenda pela automática cessação dos efeitos da coisa julgada –, a partir da decisão do STF, em ADI 15, publicada em 31/08/2007 – tal eficácia atingiria fatos geradores posteriores a tal decisão, mas não os fatos analisados no presente processo [...], como tampouco legitimaria ato administrativo de lançamento anterior à decisão do STF [...].

[...]

Por estas razões, e adotando as razões de decidir do voto no Acórdão acima reproduzido é que oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

O Recurso Especial fazendário suscita divergência quanto à matéria **“Relativização da coisa julgada em relação à inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 que rege a CSLL frente ao posicionamento superveniente do STF declarando-a**

Constitucional”. Apontado como paradigma o Acórdão n.º 107-06.532, cuja ementa teve a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro - Alegação de Ofensa a Coisa Julgada - Inocorrência - Manutenção do Lançamento - Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei n.º 7.689/88, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada. Aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF.

A decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente diz respeito a uma situação produzida pelo quanto determinado na Lei n.º 7.689/88, a qual foi alterada por legislação superveniente, ou seja, houve modificação da situação fático-jurídica protegida pela decisão transitada em julgado, de modo que a referida norma individual e concreta que a eximia do recolhimento da contribuição social sobre o lucro não mais se aplica à situação jurídica em que se encontra atualmente.

O Despacho de Admissibilidade Recursal (fls. 308-310) reconheceu dissídio nos seguintes termos [grifo original]:

Em todos os julgados confrontados discutiu-se a exigência fiscal decorrente do não recolhimento da CSLL, em virtude da alegada existência de coisa julgada que declarou a inexistência da relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, por meio a declaração de inconstitucionalidade da Lei n.º 7689/1988. Também, as exigências de CSLL dos julgados confrontados são anteriores à decisão da ADI n.º 15, de 2007.

Examinando-se o acórdão recorrido verifica-se que ele não relativiza a coisa julgada dispondo que deve prevalecer a decisão transitada em julgado que declarou a inexistência da relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco ainda não modificada em sua essência (declaração de inconstitucionalidade da Lei n.º 7689/1988) isso porque “*não houve relevante modificação na legislação que regra a CSLL analisada em demanda judicial após a decisão com trânsito em julgado favorável ao contribuinte*”, bem assim “[*]¹ poderia retroagir a decisão do STF (em 2007) para desconstituição de direito quanto a fatos (1993) resguardados pelo manto da coisa julgada”.

Em sentido diametralmente oposto, verifica-se que o acórdão paradigma relativizou a coisa julgada, não obstando a possibilidade de se proceder ao lançamento da CSLL para períodos subsequentes em face das relações tributárias de natureza continuativa estabelecidas entre o Fisco e o contribuinte, confirmadas pela alteração legislação subsequente.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

O Recurso Especial submete, em síntese, as seguintes razões de mérito:

¹ [*] neste ponto o despacho por lapso suprimiu a palavra “tampouco”; no acórdão recorrido, lê-se: “Tampouco poderia retroagir a decisão do STF (em 2007) para desconstituição de direito quanto a fatos (1993) resguardados pelo manto da coisa julgada”.

- “A matéria sub examine já foi objeto de manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94”;

- “As inovações introduzidas por leis posteriores àquela instituidora da CSLL, bem como a decisão do Pretório Excelso, que considerou constitucional a Lei nº 7.689/1988, com exceção do seu artigo 8º, produziram modificações no estado de direito preexistente. Desse modo, não há que se falar em ofensa à coisa julgada, por estar a situação em exame sob o abrigo da previsão contida no art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil, então vigente”;

- “a decisão judicial favorável [à] interessada não alcança a exação de que tratam os presentes autos”.

O pedido recursal é pela reforma do acórdão *a quo* e restauração da decisão de piso.

O contribuinte foi cientificado do Recurso Especial fazendário e do respectivo Despacho de Admissibilidade, e não ofereceu Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

Conforme relatado, não houve Contrarrazões.

Contudo, entendo que o recurso não preencha os pressupostos para seu conhecimento.

O relatório do acórdão recorrido registra que a autuada impetrou o Mandado de Segurança nº 90.3019-6, pleiteando fosse reconhecido direito de não recolher a CSLL, por alegada inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, e que o TRF da 1ª Região deu provimento nos termos do pedido inicial, afastando a exigibilidade da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88, decisão transitada em julgado em 25/02/1992.

Nesta etapa processual, cumpre solucionar divergência quanto a se a coisa julgada, em relação à inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, prevalece ou não frente a leis posteriores e ao posicionamento do STF declarando a Lei nº 7.689/88 constitucional.

Em síntese, sustenta a Procuradoria da Fazenda (Recorrente) que o lançamento fiscal discutido neste feito não ofende a coisa julgada; argumenta que o “estado de direito preexistente” (em que prolatada a decisão judicial favorável à autuada) foi modificado tanto por

leis ulteriores à Lei nº 7.689/1988 como por decisão do STF que declarou constitucional a Lei nº 7.689/1988 (com exceção do seu artigo 8º).

De fato a matéria foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede do rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73). Entendeu aquela Corte Superior, em seu acórdão representativo de controvérsia (**REsp nº 1.118.893** – MG; 2009/0011135-9; Min. Arnaldo Esteves Lima; Dje de 06/04/2011), que as leis posteriores à Lei nº 7.689/88, que apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, não seriam aptas a criarem nova relação jurídico-tributária, de modo que não haveria fundamento para a cobrança da exação em relação às empresas que possuísem decisões favoráveis transitadas em julgado pela inconstitucionalidade da Lei 7.689/88. Convém transcrever a ementa do REsp em questão:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.893 - MG (2009/0011135-9)
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ. (grifos nossos)

Em julgado mais recente (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.454 – MG; 2010/0011350-8; Min. Mauro Campbell Marques; Dje de 28/04/2011), relativo ao alcance da Súmula 239/STF sobre a coisa julgada, aquela Corte Superior entendeu pela aplicação da Súmula caso a decisão que afasta a cobrança do tributo se restrinja a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88). Por outro lado, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Veja-se a ementa, *in verbis*:

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.454 - MG (2010/0011350-8)
PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 7.689/88. COISA JULGADA. ALCANCE DA SÚMULA 239/STF. MATÉRIA JULGADA PELA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS.*

1. *Se a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".*

2. *Contudo, se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.*

3. *Situação em que o acórdão que transitou em julgado declarou a inconstitucionalidade material de toda a Lei n. 7.689/88 (argumento de que a forma de arrecadação do tributo e a sua destinação não foram as constitucionalmente previstas, descaracterizando-o como contribuição e*

impossibilitando o seu tratamento como imposto) e formal do seu art. 8º (fundamento de violação ao princípio da anterioridade). Sendo assim, atacou o tributo também em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento (enquanto o critério material da hipótese de incidência for o mesmo) sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência.

4. Na assentada do dia 23 de março de 2011, ao julgar o REsp 1.118.893/MG, sob a relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima e de acordo com o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, a Primeira Seção acabou por confirmar a orientação predominante nesta Corte a respeito da controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária no tocante à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88.

5. Agravo regimental não provido. [destaques ora acrescidos]

Desse modo, a partir da situação descrita nesses precedentes pode-se concluir que o entendimento esposado pelo STJ não considera ofensa à coisa julgada a exigência da CSLL, para exercícios posteriores, desde que fundamentada em lei diversa (da Lei nº 7.689/88) que tenha alterado substancialmente a matriz de incidência do tributo.

Vale esclarecer que o lançamento destes autos baseou-se na apuração de CSLL feita pelo próprio contribuinte em sua Declaração de Rendimentos relativa ao ano-calendário de 1993, mas tão somente fazendo menção a suposto erro na conversão da CSLL em UFIR (art. 38, § 1º, da Lei nº 8.541/1992²), em procedimento de revisão interna.

Ressalta-se que a exigência de ofício de CSLL foi formalizada exigindo-se principal em menor montante, em moeda original, que o próprio calculado pelo contribuinte (de CR\$ 240.020,00 para CR\$ 185.473,00). O lançamento ocorreu porque, em que pese o cálculo de CSLL elaborado pelo contribuinte, no campo “CSLL a Pagar” da declaração não houve saldo de tributo confessado (Anexo 3, Quadro 5, Linha 23 da DIRPJ; fls. 06), fato posteriormente esclarecido pelo contribuinte ser decorrência de sua interpretação de que havia decisão judicial transitada em julgada que impediria o Fisco de exigir CSLL.

No que diz respeito ao singelo enquadramento legal do auto de infração em face da infração constatada pelo Fisco, há de se presumir que, os demais componentes da exação

² Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

tributária (base de cálculo, alíquota, período de apuração) baseiam-se nos dispositivos legais vigentes à época do fato gerador.

Nesse passo, de fato aplicam-se as considerações do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277/94, invocado no Apelo Especial fazendário (como também na decisão de primeira instância):

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PARECER PGFN/CRJN/Nº 1.277/94

Decisão Judicial em ação ordinária, com alegação de coisa julgada contrária a Fazenda Nacional, acerca da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, mas em desacordo com posterior Acórdão do STF, que considerou constitucional os preceitos da Lei nº 7.689, de 15.12.88, com exceção do art. 8º.

Tendo sucedido alterações nas normas, de cuja incidência a relação tributária decorre, justifica-se o lançamento e a cobrança do crédito em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente às modificações legislativas, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC.

[...]

4. De início, noticie-se que, em tema de ação declaratória, a 1ª Turma do Augusto Pretório, no Julgamento do, RE nº 99.435-1, Relator Ministro RAFAEL MAYER, decidiu que "a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros". (in "R.T.J." 106/1.189)

5. Esse entendimento foi ratificado pelo Plenário, no julgamento da Ação Rescisória nº 1.239-9-MG, cujo Relator, o Ministro CARLOS MADEIRA, acolheu o Parecer do então Procurador-Geral da República, o hoje Ministro SEPOLVEDA PERTENCE, pela improcedência da ação. No referido julgado, o Emérito Ministro MOREIRA ALVES esclareceu que "não cabe ação declaratória para efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois a ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não da relação jurídica que se pretende já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro porque não é esta admitida pela Lei, ou pela Constituição, se possível de ser obtida pela ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admissível em nosso ordenamento jurídico." (in "**Revista Jurídica**" nº159 - jan/91, p. 39)

6. Mesmo se admitíssemos a tese da restrição da Súmula nº 239 do S.T.F., no sentido de que se de uma decisão transitada em julgado, numa ação declaratória, que se coloca no plano da relação de direito tributário material, para dizer da inconstitucionalidade da pretensão do Fisco, decorre coisa julgada a impossibilitar a renovação, em cada exercício, de novos lançamentos e cobranças do tributo, impende ponderar, por outro lado, que tal efeito não prevalece na hipótese de advir mudanças das relações jurídico-tributárias, pelo advento de novas normas jurídicas e de alterações nos fatos, com os seus novos condicionantes.

7. Assim, a res judicata proveniente de decisão transitada em julgado em uma ação declaratória, em que se cuidou de questões situadas no plano do direito fiscal material, não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência, tratando-se de relação jurídica continuativa, como preceitua o inciso I, do art. 471, do C.P.C.

8. Adapta-se como uma luva ao que acabamos de dizer a segunda parte da Ementa do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.225-SP, *ipsis verbis*:

"2) A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados" (in "R.T.J." 92/707).

9. Cumpre também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE nº 406/92, no sentido de que, tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.

10. Reforça esta posição, a transcrição de trecho do voto do Ministro COSTA LEITE, no Julgamento da 1ª Turma do sempre Egrégio Tribunal Federal de Recursos da AC nº 81.915-RJ (in RTFR 160/59/61), *verbis*:

"A coisa julgada, como ensina Frederico Marques, é suscetível de um processo de integração, decorrente de situação superveniente, a que deve o juiz atender, tendo em conta a natureza continuativa da relação jurídica decidida."

11. Aliás, a primeira parte da Ementa da AC supracitada traz o seguinte entendimento: "Tratando-se de relação jurídica de caráter continuativo, não prospera a exceção de coisa julgada, nos termos do art. 471, do CPC".

12. Neste ponto, vale ressaltar que a Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi alterada por preceptivos jurídicos novos de vários Diplomas Legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º e 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11. da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º e 23, § 1º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

13. Ressalte-se, outrossim, que a Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei nº 7.689/88 com as alterações posteriormente introduzidas.

14 Ademais, desde a Decisão do Excelso Pretório no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284-8-CE, a jurisprudência pátria passou a reconhecer mansa e pacificamente a Constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, com a exceção do seu art. 8º.

15. Impende transcrever recente Decisão do Pretório Excelso, confirmando o entendimento de decisões anteriores no que respeita ao âmbito dos efeitos da coisa julgada em ação declaratória:

"Coisa julgada - âmbito - Mesmo havendo decisão em que se conclui pela inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, não se pode estender seus efeitos a exercícios fiscais seguintes." (Plenário do STF - E. DecL em. Diver. em RE nº 109.073-I-SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO - Jul. 11.2.93)

[...]

20. Diante do exposto, conclui-se que, tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes. [destaques ora inseridos]

Contudo, em que pesem meus posicionamentos anteriores sobre o tema, entendo que aplica-se ao caso o decidido pelo STJ no **REsp nº 1.118.893**, em sede julgamento representativo de controvérsia e cuja aplicação é cogente aos membros do CARF, nos termos do art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF³.

Isso porque, relativamente ao ano-calendário de 1993, todas as leis que poderiam ser aplicáveis à determinação da CSLL foram examinadas no âmbito do referido recurso repetitivo.

Confira-se o seguinte excerto da ementa do julgado:

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

Em outros julgados, acompanhando o entendimento firmado no Acórdão 1402-001.358, acabei por entender que a Lei nº 8.212/91 teria limitado o exame desse diploma legal ao seu art. 23, sem se debruçar sobre diversos outros dispositivos que tratariam de diversos aspectos da CSLL.

Reexaminando o tema, concluo de modo diversos: se o exame do STJ naquele julgado, a meu ver, deveria abordar outros dispositivos legais da Lei nº 8.212/91 (e não somente

³ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

seu art. 23), daí não se pode concluir que o efeito de vinculação ao entendimento do julgado não irradie seus efeitos para as exigências cujas bases legais somente poderiam abarcar os mesmos diplomas legais lá examinados.

O trecho a seguir transcrito do referido voto condutor é muito claro, confira-se:

No caso específico da CSLL, alega-se, ainda, que, não obstante a existência de decisão judicial transitada em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, há diplomas supervenientes legitimando sua exigibilidade, a saber: Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e Lei 8.383/91, além da Lei Complementar 70/91.

Ocorre que referida tese já foi conduzida à apreciação deste Tribunal nos autos do REsp 731.250/PE (Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07), apontado como paradigma no presente recurso especial, oportunidade em que se decidiu que as alterações veiculadas por tais diplomas não revogaram a disciplina da referida contribuição, que continuou a ser cobrada em sua forma primitiva. Transcrevo a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO. 1. A Súmula 239/STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária. 2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária. 3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

Do voto condutor do julgado extraio o seguinte trecho, que bem esclarece os fundamentos que prevaleceram:

Na específica hipótese dos autos, a decisão transitada em julgado atingiu a relação de direito material, ao concluir que a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 seria inconstitucional, e a exação somente poderia ser cobrada a partir de uma nova relação jurídico-

tributária estabelecida em lei nova. Por isso, pertinente verificar quais foram as alterações introduzidas pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, LC 70/91, 8.383/91 e 8.541/92. Vejamos:

Lei 7.856/89:

Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.

Lei 8.034/90:

Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º...

§ 1º ...

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base."

LC 70/91:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Lei 8.383/91:

10. O imposto e a contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988), apurados em cada mês, serão pagos até o último dia útil do mês subsequente.

[...]

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de UFIR diária, segundo o valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.

Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertidos em cruzeiros mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pelo valor dela na data do pagamento.

Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988):

I - relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta lei;

II - a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.

Lei 8.541/92:

Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta Lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta Lei será o

valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.

§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da UFIR diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

Art. 39. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada no encerramento do ano-calendário, pelas empresas referidas no art. 38, § 1º, desta Lei, será convertida em UFIR diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.

§ 1º A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta Lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.

§ 2º A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1º, desta Lei, será:

- a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;
- b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.

As referidas leis tão-somente modificaram a alíquota e a base de cálculo da exação e dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não tiveram o condão de estabelecer uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e a executada, fora dos limites da coisa julgada. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

O acórdão do Tribunal de origem, ora recorrido, proferido em apelação nos embargos à execução fiscal, concluiu pela exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL com base, ainda, na Lei 8.212/91, que dispõe:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas: I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de

Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento). § 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

Segundo o acórdão recorrido, o inciso II do art. 23 da Lei 8.212/91 teria estabelecido nova disciplina para a CSLL. Ocorre que referido preceito, ao prever a alíquota aplicável, refere-se ao art. 2º da Lei 8.034/90, que cuida dos ajustes da sua base de cálculo, o qual, por sua vez, foi concebido com fundamento na Lei 7.689/88, consoante se verifica no trecho do voto da eminente Ministra ELIANA CALMON, acima transcrito.

Logo, o preceito em referência não destoa do sentido e do alcance dos demais diplomas legais supervenientes que tratam da CSLL. Quer dizer, ao cuidar da alíquota aplicável, não alterou, em substância, a regra padrão de incidência da contribuição. Daí a sua inaptidão para comprometer a coisa julgada.

Com efeito, a relação de direito material albergada pela decisão judicial transitada em julgado teve origem com a contestada Lei 7.689/88, declarada inconstitucional incidentalmente (RE 146.733), que instituiu a CSLL.

Conforme se observa, esse precedente vinculante do STJ é claro ao decidir que as leis posteriores à Lei nº 7.689/88, editadas até o ano-calendário de 1992, não alteraram aquela lei inaugural de exigência do CSLL a ponto de sobrepor-se a eventuais decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689/88.

Tal entendimento também é reafirmado no Acórdão nº 9101-004.109, de relatoria da ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, confira-se:

Já a legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689/88, corresponde à Lei Complementar nº 70/91, e as Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90, nº 8.212/91, nº 8.383/91 e nº 8.541/92. Verifica-se que o voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis. Mas apenas essas leis. Confira-se a partir do seguinte trecho do voto proferido no REsp [...]

Desse modo, relativamente ao ano-calendário de 1993, não houve alteração legislativa suficiente para sobrepor-se à decisão judicial transitada em favor do Sujeito Passivo.

Ainda sobre a decisão do STJ no REsp 1.118.893-MG, faz-se necessário analisar se há, no âmbito do Ministério da Economia, algum pronunciamento vinculante sobre o alcance de seus efeitos.

Quanto às decisões do STF e do STJ proferidas segundo o rito fixado nos artigos 543-B e 543-C do CPC, foram editados uma série de atos normativos. Um desses atos é o Despacho do Ministro da Fazenda de 20 de janeiro de 2012, abaixo reproduzido:

DESPACHO DO MINISTRO

Em 20 de janeiro de 2012

Assunto: FORÇA - PERSUASIVA OU VINCULANTE – DOS PRECEDENTES JUDICIAIS DO STF/STJ. DESTINO DOS RECURSOS INTERPOSTOS CONTRA DECISÕES FUNDADAS NESSES PRECEDENTES. APRESENTAÇÃO, OU NÃO, PELA PGFN, DE RECURSO E DE CONTESTAÇÃO. RAZÕES DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE. REQUISITOS. PORTARIA Nº 294, DE 2010. ART. 1º. HIPÓTESES DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS, BEM COMO DESISTÊNCIA DOS JÁ INTERPOSTOS. REPERCUSSÃO NO ÂMBITO DA INSCRIÇÃO. ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.

Aprovo os PARECERES:

(i) PGFN/CRJ/Nº 492/2010, de 22 de março de 2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu no sentido de que a PGFN: (i) não mais apresente recursos, ordinários ou extremos, contra as decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que se mostrarem consentâneas com precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC; (ii) não mais interponha RESP/RE contra acórdãos proferidos em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ); (iii) não mais interponha agravo regimental contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF's, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica daqueles Tribunais Superiores (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ), também adotada pela respectiva Turma, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC; (iv) não mais apresente impugnação/contestação contra pedido(s) formulado(s) com respaldo em precedente judicial oriundo de julgamento submetido à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.

(ii) PGFN/CDA nº 2025, de 27 de outubro de 2011, que estabelece orientações a serem observadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos demais órgãos deste Ministério, quando caracterizada hipótese de dispensa de contestação e recursos, bem como desistência dos já interpostos, de que trata a Portaria PGFN nº 294, 2010.

O despacho supra aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2010, e o Parecer PGFN nº 2.025, de 2011, tornando-os de observância compulsória para todos os órgãos do Ministério da Fazenda, entre os quais se acha a Receita Federal do Brasil. A orientação contida no primeiro desses pareceres, por sua vez, acha-se consolidada na Portaria PGFN nº 294, de 2010, especialmente no seu artigo 1º, ao qual se refere expressamente o despacho do Ministro da Fazenda, e que, textualmente, estabelece:

Art. 1º Os Procuradores da Fazenda Nacional ficam autorizados a não apresentar contestação, bem como a não interpor recursos, nas seguintes situações:

I - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão elencada no art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ou sobre a qual exista Ato Declaratório de Dispensa, elaborado na forma do inc. II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002;

II - quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União - AGU, que concluam no mesmo sentido do pleito do particular;

III – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão jurídica sobre a qual exista Parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador- Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado nos termos, respectivamente, dos arts. 72 e 73 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria nº 257, de 2009, e este Parecer conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

IV – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão sobre a qual exista Súmula Vinculante ou que tenha sido definida pelo Supremo Tribunal Federal - STF em decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

V – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão já definida, pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de julgamento realizado na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, respectivamente.

Parágrafo único - Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão apresentar contestação e recursos sempre que, apesar de configurada a hipótese prevista no inciso V deste artigo, houver orientação expressa nesse sentido por parte da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ ou da Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal - CASTF.

À presente discussão, o que mais de perto interessa é o inciso V do artigo 1º do ato normativo transcrito, o qual dispensa a apresentação de recurso e a interposição de recurso em se tratando de demanda ou decisão que versar sobre questão já definida, pelo STF ou pelo STJ, em julgamento realizado na forma dos artigos 543-B e 543-C do CPC. O parágrafo único do mesmo artigo ressalva, porém, que a dispensa não se aplica sempre que houver orientação expressa da própria PGFN nesse sentido, ainda que esteja configurada a hipótese prevista no inciso V. Ou seja, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, embora reconheça o qualificado poder de convencimento de que se revestem os pronunciamentos do STF e do STJ originados do julgamento de recursos de repercussão geral ou de recursos repetitivos, tendo em vista o caráter não expressamente vinculante desses pronunciamentos, reserva-se o direito de continuar a discutir o mérito de alguns que expressamente selecionar, por entender que ainda existe a possibilidade de eventualmente modificar o entendimento até então adotado por aqueles órgãos julgadores⁴.

Faz-se ainda um pequeno parêntesis em relação à matéria em que haja pronunciamento da PGFN acerca da dispensa de contestação ou de interposição de recurso: o art.

⁴ Ressalta-se que, no âmbito do CAREF, tais conclusões da PGFN encontram-se no campo da mera orientação, uma vez que o § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF determina que deverão ser reproduzidas pelos conselheiros as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF e pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 CPC/2015, independentemente do posicionamento da PGFN sobre esses julgados.

62, § 1º, inciso II, “c”⁵, possibilita aos membros do CARF deixar de aplicar os dispositivos legais abarcados por tais pronunciamento.

Retornando ao referido ato fazendário, com o fim de dar cumprimento à ressalva prevista no inciso V do artigo 1º da Portaria PGFN nº 294, de 2010, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mantém uma relação atualizada de todas as decisões proferidas segundo o rito dos artigos 543-B e 543-C do CPC. Nessa relação, quanto a cada uma das decisões, examina-se se cabe ou não, e em que extensão, acatar ou continuar a combater o que foi decidido. No que diz respeito ao Recurso Especial nº 1.118.893/MG, acham-se os seguintes comentários:

RESP 1.118.893/MG Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima Recorrente: Ale Distribuidora de Combustíveis Ltda Recorrido: Fazenda Nacional Data de julgamento: 23/03/2011.

Resumo: O STJ fixou entendimento segundo o qual, transitada em julgado decisão judicial que reconheceu inexistir relação jurídico-tributária entre o determinado contribuinte e o fisco, face à inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nas Leis n. 7.856/89, 8.034/90, na LC 70/91 e nas Leis 8.212/91, 8.383/91 e 8.541/92, eis que estes diplomas apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária.

Transitada em julgado a decisão que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária, a decisão posterior do STF reconhecendo a constitucionalidade da Lei 7.689/88, proferida em 2007, não poderá produzir efeitos retrospectivos, de maneira que não poderá atingir o período referente ao ano de 1991, objeto da controvérsia dos autos.

Observação 1: Sobre o tema, destaque-se o Parecer PGFN/CRJ/Nº 975/2011, que esclarece que o precedente ora referido não prejudica a tese contida no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, segundo a qual as decisões proferidas pelo STF em sentido contrário ao plasmado em coisas julgadas que disciplinem relações jurídicas tributárias de trato sucessivo possui o condão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia dessas coisas julgadas, de modo a permitir, por exemplo, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte (não atingindo, portanto, fatos geradores pretéritos).

Assim, segundo conclui o Parecer acima citado, tanto a decisão proferida no REsp nº 1.118.893/MG quanto o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 acabam

⁵ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

[...]

Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

protegendo as situações pretéritas à decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que contrárias ao posicionamento posteriormente firmado por essa Suprema Corte.

De acordo com o comentário supra, o entendimento adotado pela Turma do STJ que julgou o recurso especial nº 1.118.893/MG, embora afirme a prevalência da coisa julgada formada em virtude do acatamento de arguição incidental (no âmbito do controle difuso) de inconstitucionalidade ainda que o STF tenha posteriormente decidido de modo contrário, a coisa julgada em questão aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos antes da decisão definitiva e contrária do STF. [destaques ora acrescidos]

Portanto, a orientação oficial e expressamente adotada no âmbito do Ministério da Economia é que o entendimento expresso pelo STJ ao julgar o Recurso Especial nº 1.118.893/MG implica que os contribuintes favorecidos por decisões transitadas em julgados que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, somente se eximem do recolhimento da CSLL, por força dessa coisa julgada, relativa a fatos geradores ocorridos até o pronunciamento definitivo do STF, em controle concentrado de constitucionalidade, em que se assentou ser constitucional a referida lei (31/08/2007).

Com efeito, desse pronunciamento, decorrem dois efeitos:

- i. Relativamente às leis que vigiam em 1993 relativamente à CSLL, a teor do que dispõe o art. 62, § 1º, inciso II, alínea “c”, do Anexo II do RICARF, o CARF pode afastar a aplicação dos dispositivos legais que regiam a apuração de CSLL aos contribuintes albergados por decisões transitadas em julgado que declaram a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, uma vez que a própria PGFN dispensou a interposição de recursos nos processos envolvendo discussão acerca de CSLL nessas condições; e
- ii. Ao fazer menção que o efeito do decidido no REsp 1.118.893/MG faz prevalecer os efeitos da coisa julgada até a decisão do STF na ADI nº 15 (01/08/2007), acaba por implicar o alinhamento da decisão recorrida ao decidido no referido recurso repetitivo.

Dessa conforma, não há dúvidas que o acórdão recorrido está alinhado com o que fora decidido no REsp 1.118.893/MG, não se permitindo, contudo a aplicação do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF⁶ em razão de tal dispositivo somente limita o não conhecimento de recurso especial quando oposto em face “*de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF*”.

⁶ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Por outro lado, assim dispõe o inciso II do § 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

[...]

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No caso concreto, o paradigma indicado pela Fazenda Nacional foi o Acórdão nº 107-06.532, cuja ementa pede-se vênica para novamente ser reproduzida:

Contribuição Social sobre o Lucro - Alegação de Ofensa a Coisa Julgada - Inocorrência - Manutenção do Lançamento - Em matéria tributária a coisa julgada não tem o condão de perenidade, sobretudo tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a constitucionalidade da exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei nº 7.689/88, restando inconstitucional apenas o seu artigo 8º, que é indiferente para o deslinde da controvérsia instaurada. Aplicabilidade, no caso, da Súmula 239 do STF.

A decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente diz respeito a uma situação produzida pelo quanto determinado na Lei nº 7.689/88, a qual foi alterada por legislação superveniente, ou seja, houve modificação da situação fático-jurídica protegida pela decisão transitada em julgado, de modo que a referida norma individual e concreta que a eximia do recolhimento da contribuição social sobre o lucro não mais se aplica à situação jurídica em que se encontra atualmente.

Tratando-se de lançamento referente aos anos-calendário de 1992 a 1996 não há dúvidas que o entendimento firmado nesse precedente está em evidente contrariedade ao decidido no REsp 1.118.893/MG, decisão prolatada no rito previsto no art. 543-C do CPC/73, o que atrai a aplicação do inciso II do § 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF, impondo-se o não conhecimento do recurso.

Dessa forma, não há como se prover o recurso fazendário.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto